

6. Лоханова Н.О. Інтеграційні процеси в обліку в умовах інституціональних перетворень : монографія / Н.О. Лоханова. – Херсон: Гринь Д.С., 2012. – 400 с.
7. Малюга Н.М. Бухгалтерський облік в Україні: теорія й методологія, перспективи розвитку: монографія / Н.М. Малюга. – Житомир: ЖДТУ, 2005. – 548 с.
8. Соколов Я.В. Основы теории бухгалтерского учета / Я.В. Соколов. – М. : Финансы и статистика, 2003. – 496 с.
9. Сопко В.В. Бухгалтерський облік в управлінні підприємством : навч. посіб. / В.В. Сопко. – К. : КНЕУ, 2006. – 526 с.
10. Поплаухина Т.Д. Учетно-аналитическая информация в общей системе информационной совокупности / Т.Д. Поплаухина // Молодой ученый. – 2009. – №11. – С. 153-156.
11. Шигун М.М. Розвиток моделювання системи бухгалтерського обліку: теорія і методологія : монографія / М.М. Шигун. – Житомир: ЖДТУ, 2009. – 632 с.

References

1. Galuzina, S. (2006), *Uchetno-analiticheskaja informacija v upravlenii organizaciej* [Accounting and analytical information in the management of the organization], monograph, Znanie, IVSJeP, St.Petersburg, Russia, 267 p.
2. Hnylytska, L. (2012), *Oblikovo-analityczne zabezpechennia ekonomichnoi bezpeky pidpriemstva* [Accounting and analytical support for the economic security of the enterprise], monograph, KNEU, Kyiv, Ukraine, 305 p.
3. Kuznetsova, S. (2008), *Orhanizatsiia oblikovoi informatsii v upravlinni diialnistiu sub'ektiv hospodariuvannia* [Organization of accounting information in the management of business entities], monograph, TOV «Vydavnychiy budynok MMD», Melitopol, Ukraine, 224 p.
4. Kuzminskiy, A. (1979), *Uchetnaja i analiticheskaja informacija v objedinenii* [Accounting and analytical information in Association], Vyshcha shkola, Kyiv, Ukraine, 96 p.
5. Lehenchuk, S. (2012), *Bukhhalterske teoretychne znannia: vid teorii do metateorii* [Accounting theoretical knowledge: from theory to metatheory], monograph, ZhDTU, Zhytomyr, Ukraine, 336 p.
6. Lokhanova, N. (2012), *Intehratsiini protsesy v obliku v umovakh instytutsionalnykh peretvoren* [Integration processes in the context of institutional transformation], monograph, Hrin D.S., Kherson, Ukraine, 400 p.
7. Maliuha, N. (2005), *Bukhhalterskyi oblik v Ukraini: teoriia i metodolohiia, perspektyvy rozvytku* [Accounting in Ukraine: theory and methodology, development prospects], monograph, ZhDTU, Zhytomyr, Ukraine, 548 p.
8. Sokolov, Ja.(2003), *Osnovy bukhhalterskogo ucheta* [Basis of accounting], Finansy i statistika, Moscow, Russia, 496 p.
9. Sopko, V. (2006), *Bukhhalterskyi oblik v upravlinni pidpriemstvom* [Accounting in business management], KNEU, Kyiv, Ukraine, 526p.
10. Poplaukhina, T. (2009), "Accounting and analytical information in the system of information together", *Molodoy uchenyy*, no. 11, pp. 153-156.
11. Shyhun, M. (2009), *Rozvytok modeliuвання systemy bukhhalterskoho obliku: teoriia i metodolohiia* [The development of simulation system of accounting: theory and methodology], monograph, ZhDTU, Zhytomyr, Ukraine, 632 p.

УДК 657.6:338

Василіук М.М.,
к.е.н., доцент, доцент кафедри обліку і аудиту
Прикарпатський національний університет імені Василя Стефаника

УМОВИ ЗАБЕЗПЕЧЕННЯ ТА ЧИННИКИ ВПЛИВУ НА ЯКІСТЬ АУДИТОРСЬКИХ ПОСЛУГ

Vasyliuk M.M.,
cand.sc.(econ.), assoc. prof., assistant professor
of the department of accounting and auditing,
Vasyl Stefanyk Precarpathian National University

CONDITIONS OF PROVIDING AND FACTORS OF INFLUENCE ON QUALITY OF AUDITING SERVICES

Постановка проблеми. Високий рівень якості аудиторських послуг, що надаються вітчизняними суб'єктами аудиторської діяльності, забезпечується передусім належно організованою системою контролю якості. Формування та функціонування системи контролю якості аудиторською фірмою є невід'ємною складовою забезпечення проведення аудиту фінансової звітності та надання інших супутніх послуг.

Сучасні форми й методи управління на рівнях загальнодержавному та аудиторської фірми не сприяють раціональному використанню наявного стратегічного потенціалу та створенню дієвої системи підвищення якості вітчизняних аудиторських послуг. У сучасних умовах господарювання

актуальним завданням перед керівництвом аудиторських фірм постає завдання пошуку стратегічних можливостей і формування нових стійких конкурентних переваг, які в подальшому дозволять визначати та реалізовувати невикористані резерви підвищення органічності системи управління якістю послуг й довіри користувачів інформації до результатів аудиту.

Таким чином, якість аудиторських послуг є основною передумовою функціонування вітчизняних аудиторських фірм. Сама ж система контролю якості суб'єктів аудиторської діяльності виступає об'єктом контролю з боку Аудиторської палати України (АПУ).

Аналіз останніх досліджень і публікацій. Проблеми якості аудиту представляють науковий інтерес багатьох дослідників й науковців. Зокрема, проблеми етики, якості аудиторських послуг, вимог суспільства до аудиторської професії розглядали у своїх працях вітчизняні учені Г.М. Давидов, Н.І. Дорош, А.Г. Загородній, Л.П. Кулаковська, Ю.В. Піча, Б.Ф. Усач, В.С. Рудницький, А.Д. Шеремет, О.Ю. Редько, а також зарубіжні дослідники: Р.А. Алборов, А.Б. Борисов, Н.А. Голощанов, О.І. Заміцькова, Є.А. Крупченко, Н.Г. Сичов, Я.В. Соколов, М.А. Шишханов.

Аналіз результатів їх досліджень підтверджує доцільність продовження вивчення питань щодо підвищення ефективності функціонування вітчизняних аудиторських фірм, зокрема дослідження умов забезпечення та чинників впливу на якість аудиторських послуг.

Вітчизняний досвід та зарубіжна практика свідчать, що застосування стандартів контролю якості аудиторських послуг є необхідною умовою підвищення конкурентоспроможності аудиторських фірм, удосконалення управління їх діяльністю, зниження аудиторського ризику, встановлення партнерських взаємовідносин між аудиторською фірмою та підприємствами-клієнтами, працівниками й адміністрацією аудиторської фірми.

Постановка завдання. Мета статті полягає у визначенні умов забезпечення та чинників впливу на якість аудиторських послуг, елементів системи контролю якості.

Виклад основного матеріалу дослідження. Одним із завдань в умовах трансформації законодавства України у правове поле законодавства Європейського Союзу є дотримання вимог Директиви Європейського Парламенту та Ради щодо зовнішнього контролю якості аудиторської діяльності. Відповідно до Директиви, кожній державі – члену ЄС слід стежити за застосуванням системи забезпечення якості до усіх аудиторських фірм та аудиторів. Система забезпечення якості передбачає наявність у всіх осіб, що перевіряють роботу аудиторських фірм та аудиторів, відповідної професійної освіти, досвіду роботи, а також спеціальної професійної підготовки з питань контролю забезпечення якості аудиторської діяльності.

Ключовими чинниками якості аудиторських послуг на сьогоднішній день визнають ступінь виконання вимог стандартів та інших нормативних документів, а також ступінь повноти й точності виконання плану та програми аудиту. Однак відсутність конкретних методик виконання вимог до стандартів і критеріїв якості складання плану та програми аудиту призводить до застосування однотипних форм та методик і, як результат, до суб'єктивності їх оцінки керівництвом аудиторської фірми та зовнішніми контролерами [1; 6]. Водночас кожна аудиторська перевірка є унікальною й вимагає своєрідного обсягу та характеру аудиторських процедур, що насамперед залежить від особливостей діяльності клієнта. Необхідно доповнити вимоги до стандартів і нормативних актів чіткими алгоритмами їх виконання. За свідченням результатів дослідження нормативних документів можемо стверджувати, що в них відсутні конкретні методики забезпечення якості та показники оцінки якості аудиторських послуг. Внаслідок цього кожна аудиторська фірма повинна самостійно розробити порядок застосування цих документів [4].

На нашу думку, якість аудиту варто розглядати як сукупність процесів, що здійснюються аудиторами при проведенні перевірки або наданні послуг та забезпечують користувачів своєчасною, достовірною та повною інформацією, що міститься в аудиторському висновку. Крім цього, стандарти аудиторської діяльності є не тільки основним елементом системи внутрішнього контролю, але об'єктом зовнішнього контролю якості аудиту. Істотно підвищити якість проведених аудиторських процедур може розробка програм і процедур з проведення аудиту підприємств різних галузей і видів діяльності.

Якість роботи аудиторської фірми забезпечується завдяки виконанню вимог стандартів, що надає впевненість користувачів у прийнятній якості аудиторських послуг та створює основу для довіри до висновку аудитора. Однак, як зазначалося нами, орієнтація аудиторської фірми на відповідність стандартам знижує її стратегічні переваги, тобто професійна діяльність аудиторської фірми може відповідати стандартам аудиторської діяльності й водночас не забезпечувати адекватної відповідності стандартам якості, встановленим потенційними клієнтами та іншими зацікавленими користувачами [3; 5].

До критеріїв якості аудиту потенційні замовники аудиторських послуг відносять:

- максимальну точність, обґрунтованість аудиторських висновків та консультацій;
- встановлення аудиторами максимальної кількості помилок чи будь-яких інших невідповідностей, викривлень тощо;
- унеможливлення (після аудиторської перевірки) накладення на суб'єкта господарювання штрафних санкцій з боку фіскальних органів;
- оцінку якості знань та ефективності роботи управлінського персоналу;

- виявлення фактів шахрайства з боку персоналу;
 - надання консультацій (або здійснення конкретних заходів), які б гарантовано безпечно сприяли зменшенню розміру сплати податків;
 - терміни та вартість надання послуг, які мають бути мінімальними;
 - повну конфіденційність щодо виявлених недоліків або невідповідностей у роботі замовника та його управлінського персоналу, захист інтересів замовника в судових органах [8].
- Елементи системи контролю якості на рівні внутрішньофірмового контролю наведені на рис.1.



Рис. 1. Елементи системи контролю якості

Джерело: [7].

Контроль якості роботи аудиторських фірм, здійснений АПУ, свідчить про створення на більшості перевірених аудиторських фірм власної системи контролю якості аудиторських послуг та впровадження її на всіх етапах виконання завдання. Однак через нечітке та неповне виконання вимог МСА мають місце певні недоліки при створенні та впровадженні систем контролю якості аудиторських послуг, зокрема:

- не завжди виконуються процедури, пов'язані із прийняттям нових клієнтів або продовженням роботи з постійними клієнтами, не дотримуються вимоги щодо погодження умов завдань;
- отримання та виконання завдань не супроводжується процедурою, яка б надала керівництву аудиторської фірми достатньо впевненості, що група з виконання завдання дотримується відповідних етичних вимог;
- детальні плани аудиту у вигляді стандартних аудиторських програм не враховують сучасних вимог до планування аудиторських процедур;
- не розмежовується моніторинг відповідальності політики та процедур контролю якості з поточним моніторингом керівника групи аудиторів на відповідних етапах виконання завдання.

Відповідно, політика та процедури, прийняті окремими аудиторськими фірмами, будуть різними, але будь-яка система складається з певного середовища контролю:

- внутрішньофірмові професійні стандарти;
- підхід управлінського персоналу фірми до питань контролю;
- внутрішня система комунікацій між співробітниками;
- внутрішня культура на фірмі;
- положення про структурні підрозділи та посадові інструкції;
- кадрова політика та методи керівництва на фірмі;
- компетентність персоналу, що здійснює контроль;
- система заохочення до підвищення якості.

При цьому механізм забезпечення якості аудиту в Україні повинен базуватися на таких складових, які є важливим чинником підвищення якості аудиту з урахуванням євроінтеграційного курсу України: створення системи суспільного (громадського) нагляду за аудиторською діяльністю, забезпечення незалежності та прозорості системи зовнішнього контролю якості аудиту, прозорості аудиторської діяльності, підвищення вимог до суб'єктів аудиторської діяльності, які виконують аудит фінансової звітності суб'єктів публічних (суспільних) інтересів. Національні системи громадського нагляду повинні бути об'єднані у єдину загальносвітову систему задля забезпечення високої якості професії аудитора [2].

Розуміючи та розділяючи суспільну та соціальну відповідальність аудиту, наголосимо на тому, що доцільно надалі розвивати систему забезпечення контролю якості аудиту, підвищувати роль аудиторської діяльності як ефективного інструмента зовнішнього контролю задля виконання місії сучасним аудитом у потребах та вимогах цивілізованого громадянського суспільства.

Висновки з проведеного дослідження. Дослідження практики аудиторської діяльності показало, що за допомогою розробки та застосування внутрішніх стандартів, аудиторські організації зможуть вирішувати проблему якості послуг, знижуючи при цьому аудиторський ризик, забезпечують доказову базу при вирішенні конфліктів з третіми особами, організують роботу асистентів, забезпечують взаємозамінність фахівців, дозволяють ефективно й своєчасно підвищувати їх кваліфікацію, регулюють етичні конфлікти між працівниками. Отже, аудиторським фірмам слід запроваджувати політику та процедури контролю якості, що забезпечують виконання усіх аудиторських завдань відповідно до Міжнародних стандартів аудиту, професійних, національних регуляторних й законодавчих вимог.

У контексті наведених нами поглядів до визначення умов забезпечення якості аудиту та враховуючи те, що якість аудиторських послуг є категорією не постійною, а змінною, у залежності від рівня суспільних відносин, вважаємо, що найоптимальнішим підходом до контролю якості аудиту є залучення професійних організацій.

Література

1. Аудиторська Палата України : офіційний сайт [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://www.apu.com.ua/>
2. Василюк М.М. Організація й забезпечення гарантій якості аудиторських послуг та механізм їх реалізації у сучасній професійній практиці аудиту / М.М. Василюк, О.О. Григорів // Науковий вісник Херсонського державного університету. Серія "Економічні науки". – 2014. – Вип. 8. Частина 7. – С. 226-230.
3. Закон України «Про аудиторську діяльність» від 1993 р. [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/3125-12.;>
4. Коваленко В.П. Теоретико-методичні аспекти управління якістю / В.П. Коваленко // Ефективна економіка. – 2010. – № 7. – С. 14-20.
5. Міжнародні стандарти аудиту, надання впевненості та етики: Видання 2006 року / Пер. з англ. мови О. В. Селезньов, О.Л. Ольховікова, О.В. Гик, Т.Ц. Шарашидзе, Л.Й. Юрківська, С.О. Куліков. – К. : ТОВ "ІАМЦ АУ "СТАТУС"", 2006. – 1152 с.
6. Положення з національної практики контролю якості аудиторських послуг 1 «Організація аудиторськими фірмами та аудиторами системи контролю якості аудиторських послуг» від 2007 року [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://audit.lviv.ua/ua/page104>
7. Редько О.Ю. Якість аудиторських послуг: філософія та міфологія / О.Ю. Редько // Бухгалтерський облік і аудит. – 2011. – № 1. – С. 46–54.
8. International Federation of Accounting [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://www.ifac.org>

References

1. Public accountant Chamber of Ukraine : is an official web-site, available at: <http://www.apu.com.ua/>
2. Vasyliuk, M.M. and Hrugoriv, O.O. (2014), "Organization and providing of quality of public accountant services guarantees and mechanism of their realization are in modern professional practice of audit", *Naukovyi visnyk Khersonskoho derzhavnoho universytetu. Seriiia "Ekonomichni nauky"*, issue 8, Part 7, pp. 226-230.
3. A law of Ukraine is "On public accountant activity" from 1993, available at: <http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/3125-12.;>
4. Kovalenko, V.P. (2010), "Theoretical and methodological aspects of the quality management", *Efectyvna ekonomika*, no. 7, pp.14-20.
5. International standards of audit, grant of confidence and ethics (2006), Translated from English. O.V. Seleznirov, O.L. Olkhovikova, O.V. Hyk, T.S. Sharashydzze, L.Y. Yurkivska, S.O. Kylikov, LTD "IAMC AU S", Kyiv, Ukraine, pp.1152.
6. Position from national practice of control of quality of public accountant services 1 "Organization by auditing firms and public accountants of the checking of quality of public accountant services" system from 2007, available at: <http://audit.lviv.ua/ua/page104>
7. Redko, O.Yu. (2011), "Quality of audit services: philosophy and mythology", *Bukhhalterskyi oblik i audit*, no. 1, pp. 46-54.
8. International Federation of Accounting, available at: <http://www.ifac.org>.